

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 16855C du rôle
Inscrit le 7 août 2003**

Audience publique du 13 janvier 2004

**Recours formé par les époux ... – ...
contre l'administration des Contributions Directes
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugement entrepris du 2 juillet 2003, n° 15420 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 7 août 2003 par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, au nom de ..., indépendant, demeurant à L-..., et de son épouse ..., sans état, demeurant à L-..., contre un jugement rendu en matière d'impôt sur le revenu par le tribunal administratif à la date du 2 juillet 2003, à la requête des actuels appelants contre une décision du bureau d'imposition de Dudelange ainsi que contre une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2003 par le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein.

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris.

Oùï le magistrat-rapporteur en son rapport et Maître Marc Kleyr ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales.

Par requête, inscrite sous le numéro 15420 du rôle, déposée le 3 octobre 2002 au greffe du tribunal administratif, Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, au nom de ..., indépendant, demeurant à L-... et de son épouse ..., sans état, demeurant à L-..., a demandé la réformation, sinon l'annulation d'un bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1996, émis le 31 mai 2001 par le bureau d'imposition de Dudelange et, pour autant que de besoin, de la lettre d'avis de redressement ou de dérogation du même bureau d'imposition du 11 mai 2001, ainsi que, pour autant que de besoin encore, d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes de rejet de leur réclamation du 27 août 2001.

Par jugement rendu contradictoirement en date du 2 juillet 2003, le tribunal administratif a reçu les recours principal en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé à l'encontre du

bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1996, au fond l'a déclaré non justifié et en a débouté les demandeurs.

Par requête déposé au greffe de la Cour administrative le 7 août 2003, Maître Marc Kleyr, au nom des époux ...-..., a relevé appel du prédit jugement.

Les appelants réitèrent leurs moyens de première instance concernant l'application conjointe des articles 7 (2) et 105 de la loi modifiée 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et le fait que l'acquisition des terrains achetés à partir du prêt bancaire ... a été faite dans l'expectative de générer un jour des revenus, qu'aucun des deux actes notariés d'acquisition ne comporte une clause d'achat pour revendre et qu'au contraire ils ont tout fait pour les rendre enfin constructibles.

Ils font valoir que l'administration des Contributions directes n'a jamais produit des indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence de régularité économique créé dans leur déclaration fiscale 1996 et qu'il suffit que la réalisation des revenus doive pouvoir être raisonnablement escomptée.

Ils demandent à la Cour de dire que les intérêts débiteurs accrus sur le susdit n° compte-prêt auprès de la BIL à hauteur de 591.644.- francs sont déductibles intégralement en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location de biens au titre de l'année d'imposition 1996.

Dans un mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2003, le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein relève que l'affectation des terrains à tel usage fiscalement plus ou moins avantageux ne saurait résulter d'une simple déclaration des dépenses y relatives parmi les dépenses déductibles, mais qu'il faut une apparence de réalité économique sous-jacente, qui est à apprécier par la Cour.

L'acte d'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Les appelants reprochent aux premiers juges d'avoir rejeté leur demande de voir déduire intégralement, en tant que frais d'obtention de revenus de location réalisés en 1996, les intérêts débiteurs d'un montant de 591.644.- francs payés sur leur compte-prêt auprès de la BIL.

L'article 105 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ». Les intérêts débiteurs sont visés plus particulièrement par l'alinéa (2) du même article 105 LIR aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* ».

Il découle de la combinaison des dispositions précitées que les intérêts débiteurs constituent des frais d'obtention dans le cadre des revenus de location de biens seulement dans la mesure

où ils sont en rapport économique direct avec cette catégorie de revenus pour avoir été notamment faits en vue d'acquérir les recettes afférentes.

S'il est admis que les frais relatifs à un terrain à bâtir ne produisant aucun revenu ne sont pas déductibles (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571⁴, *ad* art. 115, p. 194), les intérêts débiteurs payés en raison de l'acquisition d'un tel terrain, ne produisant pas de revenus à l'état non construit, constituent des frais d'obtention déductibles dans la catégorie des revenus de location de biens pour autant qu'ils se trouvent en rapport économique direct avec la construction sur ce terrain d'un immeuble qui va générer des revenus de cette même catégorie soit du fait de son occupation par son propriétaire, soit moyennant location à des tiers. L'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs et les revenus futurs de location de biens est à établir par le contribuable compte tenu de sa situation cristallisée au niveau de l'année d'imposition concernée et requiert la preuve, à charge du contribuable, d'une expectative réelle et concrète d'une construction sur le terrain dont s'agit d'un bien immobilier générateur de revenus.

Le principe de l'annualité de l'impôt implique que la situation du contribuable soit considérée pour chaque année d'imposition suivant ses données et caractéristiques propres, établies du moment.

Apprécié au niveau de l'année 1996, la Cour adopte la motivation du tribunal qui a estimé que les appelants sont restés en défaut d'établir à suffisance l'expectative réelle et concrète d'une réalisation future de revenus de location de biens sur l'ensemble des terrains sis à Leudelage et à Berchem, par eux acquis en 1994, à travers des constructions génératrices de revenus à y ériger, entraînant qu'à défaut de rapport économique direct avec des revenus futurs de location de biens de ce chef, les intérêts débiteurs litigieux ne peuvent être qualifiés de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie de revenus de location de biens.

Les pièces versées en cause, et même la lettre du 5 août 2003 émanant de l'architecte Panaitescou, n'emportent pas la conviction de la Cour que les maisons d'habitation projetées construites sur les terrains en cause seront réservés à la location et généreront de ce fait des revenus de location.

L'acte d'appel n'étant pas fondé, le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Par ces motifs,

la Cour, statuant contradictoirement,

reçoit l'acte d'appel du 7 août 2003,

le dit non fondé et en déboute,

partant **confirme** le jugement entrepris du 2 juillet 2003 dans toute sa teneur,

condamne les appelants aux frais et dépens de l'instance.

Ainsi jugé par

Marion Lanners, présidente
Christiane Diederich-Tournay, 1^{er} conseiller, rapporteur
Marc Feyereisen, conseiller,

et lu par la présidente Marion Lanners en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

la présidente